

Vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation

Fabienne Villesèque-Dubus*

Résumé

Cet article étudie les modes de conception et d'utilisation des systèmes budgétaires transversaux. Une enquête par questionnaire menée auprès de 63 entreprises industrielles membres de la DFCG a permis d'appréhender la diversité des pratiques associées à ces budgets. Cette étude souligne en particulier de possibles complémentarités dans les modes de conception des systèmes budgétaires classiques et transversaux. Elle met également l'accent sur des complémentarités relatives aux modes d'utilisation des systèmes budgétaires transversaux. Ces systèmes apparaissent en effet associés à une double mission, stratégique d'une part, et pour le contrôle des responsabilités et des performances d'autre part.

MOTS CLES : transversalité, systèmes budgétaires, interactions, contrôle de diagnostic, contrôle interactif

Abstract

The objective of this paper is to study the conception and use of budgetary systems. A survey driven with 63 manufacturing firms of the DFCG Association gave information about the diversity of budgetary pratics. This study emphasizes complementarities about the conception and use of traditional budgets and cross-functional budgets. Equally, it underlines complementarities between the use for the diagnostic control and the use for the strategic control.

KEYWORDS: cross-functionality, budgetary systems, interactions, diagnostic control, interactive control

Correspondance : Fabienne Villesèque-Dubus
IUT de Perpignan
Chemin de la Passio Vella
66000 Perpignan
villeseq@univ-perp.fr

Remerciements : L'auteur remercie la FNEGE et la DFCG pour le soutien apporté à cette recherche ainsi que les réviseurs de la revue CCA pour leurs pertinents conseils et suggestions. Cet article étant le fruit d'une recherche doctorale, l'auteur tient également à remercier le Professeur Yves Dupuy pour ses précieux conseils dans l'encadrement de ce travail.

* Maître de conférences à l'Université de Perpignan, chercheur au GEREM et au CREGO, Université Montpellier 2.

Alors que le budget fait depuis des décennies l'objet de vives critiques, on observe paradoxalement une certaine pérennité¹ de cet instrument de contrôle. En effet, en 1994, l'enquête menée par l'association DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion) et le cabinet KPMG intitulée « *faut-il tuer le budget ?* » a conduit à la conclusion suivante : « *la logique budgétaire est ancrée dans notre culture de management, l'enjeu est plus de la transformer que de la supprimer*² ». Des recherches récentes montrent que les critiques adressées au budget (Schmidt, 1992 ; Banham, 2000 ; Hope et Fraser, 1997, 1999, 2000) peuvent être liées à une utilisation non adaptée et non maîtrisée de l'outil (Berland, 2004), ou plus généralement à une approche contingente (Bescos et *al.*, 2004). Il semble donc que le mode d'utilisation des budgets fasse l'objet de transformations ces dernières années. C'est précisément sur ces modes de transformation que porte le présent article. En particulier, le contexte de transversalisation de l'organisation et des outils de contrôle (méthode *Activity Based Costing* par exemple) pose la question de l'adaptation des budgets à des structures organisationnelles transversales. Il s'agit donc d'analyser les modes de conception et de fonctionnement des budgets que nous pourrions qualifier de transversaux, c'est-à-dire déclinés par activités, métiers, processus, projets, ou suivant tout autre découpage différent du découpage classique, hiérarchico-fonctionnel. Comme le souligne Gervais (2000), l'utilisation de ce type de budgets peut s'avérer efficace dès lors que certains objectifs sont soumis à une responsabilité partagée, du fait d'interrelations fortes entre unités. Cela implique en particulier de se soucier de la « solidarité interdépartementale ».

Dans les théories du contrôle, il n'existe que très peu de définitions précises du concept de « *transversalité organisationnelle* », que l'on décrit très souvent par ses composantes, à savoir les activités et processus qui la composent (Lorino, 1995 ; Tarondeau et Wright, 1995 ; Tarondeau, 1998) et donc par le décloisonnement organisationnel et la forte coordination latérale qui la caractérisent. Tarondeau et Wright (1995) reprennent la définition suivante de l'organisation transversale donnée par Y. Cannac, directeur général de la Cegos : « *C'est la recomposition de l'entreprise par flux et processus et non par fonctions* ». Les auteurs ajoutent que « *transversaliser, c'est donner à chacun la possibilité de comprendre et mesurer sa contribution aux efforts collectifs* » (Tarondeau et Wright, 1995, pp.113-114).

¹ Une enquête menée par H. Jordan en 1998 a montré que la quasi-totalité des entreprises interrogées avaient recours au budget.

² Telle est la conclusion de la présentation des résultats de l'enquête DFCG-KPMG lors des « Challenges de l'entreprise dans l'Europe de l'an 2000 », à l'occasion des trente ans de la DFCG – Palais des Congrès de Paris, 29 septembre 1994.

Aussi semble-t-il possible de définir la transversalité des organisations par tout découpage organisationnel distinct des découpages hiérarchico-fonctionnels. La transversalisation des outils de contrôle correspondrait alors à la volonté de les adapter à des formes transversales, identifiées comme distinctes de la forme « classique ». L'objet de cet article est donc de s'intéresser aux changements opérés, du point de vue de la conception et des modes d'utilisation des systèmes budgétaires. En s'appuyant sur une méthodologie fondée sur une combinaison d'approches qualitatives et quantitatives, cet article développe donc les origines et problématiques de la transversalisation des budgets, puis les principaux résultats d'une recherche consacrée à l'étude des liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

1- Origines et problématiques de la transversalisation des budgets

L'étude de la transversalité des budgets nécessite dans un premier temps de définir un cadre théorique d'analyse, ensuite de proposer quelques éléments méthodologiques adaptés à l'analyse. Ainsi, des thématiques propres aux modes d'utilisation des budgets suivant le cadre conceptuel défini par Simons (1987, 1990, 1995), mais tenant aussi à la dimension transversale des budgets (Bunce et *al.*, 1995 ; Cooper et Slagmulder, 2000) ont été développées dans un premier temps au travers d'une revue de littérature. L'approche des mécanismes de complémentarité entre les modes de contrôle formels et informels a ensuite été abordée (Thompson, 1967 ; Macintosh et Daft, 1987 ; Albernethy et Lillis, 1995 ; Guibert et Dupuy, 1997).

1.1. Les origines et les finalités de la transversalisation des budgets

Les systèmes budgétaires ont longtemps eu pour mission de contrôler les performances et les responsabilités au sein de l'entreprise. A cette mission de contrôle *stricto sensu* s'associe celle, étroitement liée, de gestion prévisionnelle. Ainsi, Hofstede (1977, p.24) donne la définition suivante du budget : « *sous sa forme la plus complète, le budget représente une extension dans l'avenir immédiat du système d'information financière d'une entreprise : il aboutit à un bilan avec compte d'exploitation, projeté sur la période suivante (trimestre, semestre, année ou même une période plus longue)* ». Chargé de prévoir et de décrire des responsabilités cloisonnées, le budget se trouve alors calqué sur les découpages organisationnels, le plus souvent sous une forme décrite comme hiérarchico-fonctionnelle.

Aujourd'hui, alors que les contours internes et externes de l'entreprise se modifient et que les niveaux hiérarchiques s'aplatissent, à la forme « classique » semble se juxtaposer la forme transversale, modèle d'entreprise-réseau (Desreumaux, 1996 ; Boltanski & Chiapello, 1999). Parallèlement à ces changements organisationnels, la « transversalisation » des outils du contrôle de gestion pose la question de l'évolution des modes d'utilisation des systèmes budgétaires dans leur ensemble, et de ceux des systèmes budgétaires transversaux en particulier.

1.1.1. Les modes généraux d'utilisation des systèmes budgétaires : entre coordination stratégique et rationalité instrumentale

On avance très souvent l'idée d'une utilisation des budgets pour la stratégie et la coordination, et celle d'une utilisation pour le contrôle des responsabilités et des performances. La littérature en contrôle de gestion distingue plusieurs modes d'utilisation des systèmes budgétaires. Ainsi, les budgets pourraient revêtir des missions purement instrumentales, ou davantage stratégiques et comportementales (tableau 1).

Tableau 1 - Les missions du système budgétaire

Auteur	Fonction/ rôle du système budgétaire
Hofstede (1977)	Contrôle des variations Instrument de motivation
Burchell, Clubb, Hopwood, & Hugues (1980)	Instrument de diagnostic, « machine à réponse » Fonction de dialogue, apprentissage, « machine à apprendre » Fonction de « machine à rationaliser » Fonction de « machine politique ³ »
Covaleski & Dirsmith (1983)	Instrument de coordination et de contrôle des ressources Instrument de légitimation de l'action
Simons (1990, 1995), Albernethy & Brownell (1999)	Fonction de diagnostic Fonction « interactive »
Macintosh (1994)	Catalyseur de discussion
Shields (1997)	Rôle proactif facilitant l'implémentation de la stratégie
Gervais (1998)	Mission technique Mission psycho-sociologique : budgets systèmes d'animation interne
Bouquin (2001)	Coordination et communication Gestion prévisionnelle Délégation et motivation

A côté de la fonction de « machine à réponse » des budgets, S. Burchell et *al.* (1980) décrivent la fonction de « machine à apprendre ». De nombreuses recherches se penchent aujourd'hui sur ce mode de fonctionnement qualifié d'interactif (Albernethy et Brownell,

³ Ceci est notre traduction de « ammunition machine », qui aurait pu également être traduit par « machine à défense », au sens de la défense et légitimation de l'action de M. A. Covaleski et M. W. Dirsmith (1983).

1999 ; Simons, 1987, 1990, 1995 ; Sponem, 2004). Simons (1987, 1990, 1995) considère également les budgets comme des outils de dialogue, d'apprentissage et générateurs d'idées. Selon l'auteur, les budgets sont dits interactifs lorsqu'ils permettent un échange continu entre la direction et les niveaux opérationnels. Simons (1999 ; p. 216) définit les systèmes de contrôle interactifs comme « *les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour s'impliquer personnellement dans les activités de décision des subordonnés* ». Le système de contrôle interactif peut alors conduire à un apprentissage et à une remise en cause de la stratégie. Il se caractérise, dans ce cas, par un débat et un dialogue interactif à tous les niveaux de l'organisation, ainsi que par des contacts de face à face très nombreux impliquant les managers opérationnels. De ce fait, le mécanisme s'articule davantage autour d'une démarche surtout « bottom-up » plutôt que « top-down ». Selon l'auteur, l'utilisation de ce type de systèmes est liée aux incertitudes stratégiques⁴ définies comme « *les menaces et opportunités qui peuvent invalider les hypothèses sur lesquelles la stratégie actuelle s'appuie* » (1999, p. 215). En ce sens, ce mode d'utilisation devrait faciliter l'émergence de la stratégie. Ainsi, comme le souligne Macintosh (1994, p. 105), « *la relation entre la stratégie et le contrôle n'est pas statique et unilatérale mais dynamique et réciproque* ». La stratégie impulse le mode de contrôle, qui lui, pourra avoir un impact sur la stratégie en cours.

Dans un contexte de transversalisation des outils du contrôle de gestion en général, et plus particulièrement des systèmes budgétaires, se pose la question des modes d'utilisation des systèmes budgétaires transversaux, de leurs modes de fonctionnement, de leur orientation vers le contrôle ou la stratégie.

1.1.2. Potentialités et réalités des budgets transversaux

Le champ théorique relatif aux thématiques des budgets transversaux ou transversalisés est relativement neuf et reste encore largement exploratoire⁵. Certains membres du CAM-I reprochent en effet aux systèmes budgétaires classiques leur manque d'adaptation aux structures modernes, et en particulier à la forme d'entreprise-réseau, dite « N » (Hope et Fraser, 1997, 1999). La plupart des critiques suggère alors de mettre en relation les systèmes budgétaires et les méthodes de comptabilité et de management par activités et par processus (Bunce et *al.*, 1995 ; Brimson et Antos, 1999 ; Bouquin, 2001 ; Cooper & Slagmulder, 2000 ;

⁴ Ceci est notre traduction de « strategic uncertainties ».

⁵ Une analyse de 152 articles parus dans six revues de référence anglo-saxonnes menée par Shields en 1997 montre que seulement 21 articles abordent directement la question des systèmes budgétaires, et qu'aucun d'entre eux n'évoque celle des liens entre transversalité et systèmes budgétaires.

Gervais, 2000). De là découle l'idée de décliner les budgets en termes d'activités consommatrices de ressources, et donc de développer, lorsque les budgets sont très étroitement liés à la méthode ABC (*Activity Based Costing*), une logique *Activity Based Budgeting*, ou ABB. Les budgets dits transversaux, qu'ils soient directement associés à la mise en place de l'ABC, ou qu'ils correspondent à une volonté plus générale de gestion des activités et processus internes à l'organisation, peuvent alors, comme les budgets traditionnels, être associés à des impératifs de contrôle ou de stratégie.

- *La recherche de finesse et de précision de l'information budgétaire*

Suivant les tenants de l'*Activity Based Costing*, la méthode faciliterait l'exactitude du calcul de coûts (Berliner et Brimson, 1988 ; Jonhson, 1992, Mévellec, 1995). Cooper et Slagmulder (2000) soulignent trois apports de la méthode ABC étroitement liés à l'ABB. Tout d'abord, la méthode améliore la signification des coûts. Ensuite, elle permet l'identification du coût des activités pour augmenter la performance de ces activités. Enfin, elle induit l'identification du besoin futur de ressources pouvant être acquises de manière plus efficiente. Ce dernier point est directement lié à l'utilisation de la méthode ABB, qui ne serait en fait qu'une sorte d'ABC présentée de manière inverse (Berland, 2002 ; Cooper et Slagmulder, 2000). Alors que le mécanisme de l'ABC se déplace du coût des ressources vers les activités et ensuite vers les produits, la démarche ABB se déplace du résultat par activité vers les ressources. La logique budgétaire, en tenant compte des consommations de ressources par activités, devrait alors apporter davantage de finesse que les méthodes traditionnelles (Pesqueux et Martory, 1995). Les représentations budgétaires associées aux activités et aux processus peuvent de ce fait apparaître plus objectives.

Enfin, un autre apport « instrumental » des budgets transversaux pourrait résider dans le repérage d'interactions critiques au sein de processus, ou entre activités (Lorino, 2001). En effet, en tentant de représenter des interactions autres que hiérarchico-fonctionnelles, la méthode des budgets transversaux pourrait présenter l'avantage de mettre en avant des points de création ou de destruction de valeur au sein de processus.

- *L'émergence de la stratégie et la coordination intra-organisationnelle*

Un des intérêts des budgets transversaux pourrait résider dans leur hypothétique lien avec l'émergence de la stratégie de l'entreprise. La critique prononcée par Kaplan en 1983 à l'égard des méthodes traditionnelles a en effet conduit à la conclusion suivante : « *Les systèmes de calcul des coûts traditionnels basés sur les hypothèses de production à long*

terme et de standardisation des produits, avec des caractéristiques et spécifications différentes, n'apparaissent pas pertinents au vu de ce nouvel environnement » (p. 688)⁶.

L'émergence des méthodes ABC et ABM et de gestion des coûts stratégiques (Shank & Govindajaran, 1998), dont la pertinence au vu de l'analyse de la stratégie et de l'environnement de production des entreprises semble aujourd'hui reconnue, devrait de ce fait trouver son prolongement sous la forme des budgets à base d'activités. En effet, dans la mesure où ils sont associés à la définition des activités et processus dits stratégiques, ils apparaissent étroitement liés à la stratégie de l'organisation (Lorino, 2001). De plus, ces budgets peuvent être en période d'incertitude associés à une volonté de suivi et de contrôle des activités et processus stratégiques (Gervais, 2000).

Enfin, les budgets transversaux pourraient faciliter la coordination dans l'organisation. S'intéressant aux budgets « traditionnels », Albernethy et Brownell (1999) montrent que l'intensité du changement stratégique est corrélée positivement avec l'utilisation interactive des budgets au sens de Simons (1990, 1995). Les auteurs soulignent par ailleurs que ceux-ci devraient être combinés avec l'utilisation de postes de liaison permettant de rompre les barrières fonctionnelles et de faciliter la communication verticale et horizontale (Mintzberg, 1982 ; Albernethy et Brownell, 1995). On peut ainsi penser que l'utilisation de ce type de budgets, comme le recours aux budgets traditionnels, sera associé à un appui sur des mécanismes de coordination informels forts de l'organisation (Thompson, 1967 ; Macintosh et Daft, 1987 ; Albernethy et Lillis, 1995 ; Guibert et Dupuy, 1997). Les budgets, dès lors qu'ils sont déclinés de façon transversale (par activités, par processus,...) et sont, de par la définition des activités budgétées, liés à la stratégie, pourraient alors renforcer cette coordination intra-organisationnelle.

Il semble en définitive que la littérature identifie deux types de budgets par activités : les budgets de type *Activity Based Budgeting* (méthode ABB), dont le degré de maillage s'avère très fin et très étroitement lié à l'utilisation de la méthode ABC, et les budgets par activités et par processus au sens large, dont le degré de maillage serait plus large et calqué sur des découpages organisationnels eux-mêmes transversaux.

⁶ Cités par Macintosh (1994, p. 203).

1.2. Une méthodologie exploratoire des budgets transversaux en milieu industriel

Après avoir vérifié l'intérêt d'une question de recherche portant sur l'utilisation de budgets transversaux dans les organisations par une série d'entretiens semi-directifs (1.2.1.), une enquête par questionnaire a été conduite (1.2.2.) auprès de contrôleurs de gestion et directeurs financiers membres de l'Association Nationale DFCG⁷. La construction et les objectifs de l'enquête ainsi que les caractéristiques de l'échantillon seront présentés par la suite.

1.2.1. Préalable : l'enquête par entretiens semi-directifs

Le travail de recherche exploratoire avait pour objectif de légitimer la problématique et la question de recherche. L'enquête exploratoire a été organisée en deux étapes, complémentaires compte tenu de la progression de la question de recherche : une première étape s'est appuyée sur une série d'entretiens, une deuxième phase d'exploration a consisté en la réalisation d'une pré-enquête conduite auprès de membres de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG), groupe Languedoc Roussillon. Ces démarches exploratoires avaient notamment pour but de mieux comprendre les liens entre identification de processus et d'activités, transversalité et propriétés des systèmes de contrôle. Les caractéristiques de cette démarche sont résumées dans le tableau 2.

Tableau 2– Les caractéristiques principales des premières études exploratoires

	Enquête par entretiens exploratoires	Pré-enquête exploratoire par questionnaire
Nombre d'interlocuteurs	11	13
Mode d'administration	Face à face	Courrier papier- courrier électronique
Mode de traitement des entretiens	Analyse de contenu conjointe thématique et lexicale (Utilisation de Sphynx Lexica)	Analyse statistique descriptive : tris à plat et tris croisés par utilisation du logiciel Sphynx Lexica.
Période d'administration	Mai 2000 à Juillet 2001	Octobre 2001
Domaines d'activité	Services et industriels	Services et industriels
Objectif	Observer dans quelle mesure la problématique de transversalité était présente dans les organisations. Examiner comment cela se traduit dans les pratiques de contrôle de gestion.	Approfondir l'analyse sur les pratiques de contrôle de gestion dans des entreprises de moyenne et grande taille.

- *Les entretiens semi-directifs*

L'objectif poursuivi de l'enquête par entretien était d'abord de trouver des pistes de réflexion et de vérifier la portée pratique de la question de recherche (Quivy et Van Campenhoudt,

⁷ Le détail des entretiens et de la recherche figure dans la thèse de F. Villesèque, 2003.

1988 ; Wacheux, 1996). Chacun des entretiens s'est appuyé sur l'utilisation de grilles d'entretiens construites autour des mêmes thématiques, en relation avec la fonction de l'interlocuteur (contrôleur de gestion ou directeur financier), et avec le secteur d'activité de l'entreprise (entreprise industrielle ou de service). La méthode de traitement des entretiens retenue a été celle de l'analyse thématique (Bardin, 1998), et a été soutenue par l'utilisation du logiciel Sphinx Lexica. Ce logiciel a en effet permis, préalablement à l'analyse thématique, de repérer les principaux thèmes abordés avec une certaine objectivité (Gavard-Perret et Moscarola, 1998). Au total, 11 entretiens ont pu être menés et ont fait l'objet d'analyses de contenu. A l'issue des entretiens menés, et suite à de nombreux allers-retours entre terrain et théorie, le thème a pu être recentré sur la problématique des liens entre transversalité et systèmes budgétaires. La réalisation d'une pré-enquête par questionnaire est également venue soutenir ce choix.

- *La pré-enquête par questionnaire*

L'objectif de cette pré-enquête était de mieux cerner les pratiques de contrôle de gestion d'entreprises de moyenne taille situées dans la région Languedoc Roussillon. Il s'agissait toujours de faire émerger d'hypothétiques liens entre des structures transversales et des outils de contrôle tels que les systèmes budgétaires. De plus, l'étude avait pour objet de compléter l'analyse par entretiens en ciblant les questions sur des aspects plus directement « instrumentaux » que ceux abordés au travers des entretiens. Les pratiques de contrôle de gestion de 13 entreprises de la région Languedoc- Roussillon ont ainsi pu être étudiées de manière relativement précise et homogène. Les principaux thèmes abordés au travers de ce questionnaire avaient trait à la structure organisationnelle, aux caractères généraux du contrôle de gestion (et au degré de satisfaction des utilisateurs), enfin à la transversalité des organisations et du contrôle de gestion. Les traitements statistiques ont été réalisés à l'aide du logiciel Sphinx Lexica, sur la base d'analyses univariées et bivariées, à caractère descriptif.

L'ensemble de ces études exploratoires a permis de caractériser l'émergence de la transversalité dans les préoccupations des contrôleurs de gestion et directeurs financiers interrogés.

L'analyse des entretiens a montré qu'un instrument de suivi était présent dans la quasi-totalité des cas rencontrés : le budget. De plus, l'étude a souligné certaines préoccupations vis-à-vis de la transversalité auprès des interviewés, du point de vue des découpages organisationnels qu'elle induit, ainsi que des systèmes de contrôle et de suivi qu'elle implique. Ces préoccupations se traduisent par un souci d'identification et d'explicitation d'activités,

processus ou métiers. Au delà, le processus budgétaire est perçu et présenté comme potentiellement porteur d'interactions dans l'organisation.

L'approche théorique des liens entre budgets et transversalité ainsi que l'analyse des entretiens exploratoires nous a alors conduit à formuler des propositions de recherche développées et approfondies suivant un paradigme interprétativiste (Glaser et Strauss, 1967 ; Strauss et Corbin, 1994).

- La reconnaissance des phénomènes et processus transversaux devrait impliquer notamment une déclinaison des budgets traditionnels en budgets par activités et processus **(P1.1)**.
- L'introduction de cette déclinaison pourrait être liée à la formulation et au suivi des objectifs stratégiques de l'organisation **(P1.2)**.
- La transversalité des systèmes budgétaires devrait être associée au développement d'interactions entre acteurs, elles-mêmes transversales **(P2.1)**.
- Cette transversalité des systèmes budgétaires pourrait également être associée au déploiement de mécanismes de coordination informels **(P2.2)**.
- Les budgets présentés par activités et par processus pourraient améliorer le sens des prévisions. En particulier, ils pourraient faciliter une compréhension plus fine et plus précise de l'origine des écarts et leur analyse **(P3)**.
- Les standards budgétaires transversaux devraient être moins maniables, donc révisés de manière plus espacée qu'ils ne le sont dans le cadre des budgets par centres de responsabilités **(P4)**.

Le développement qui suit présentera les principales observations associées à ces propositions.

1.2.2. Méthodologie de l'enquête par questionnaire

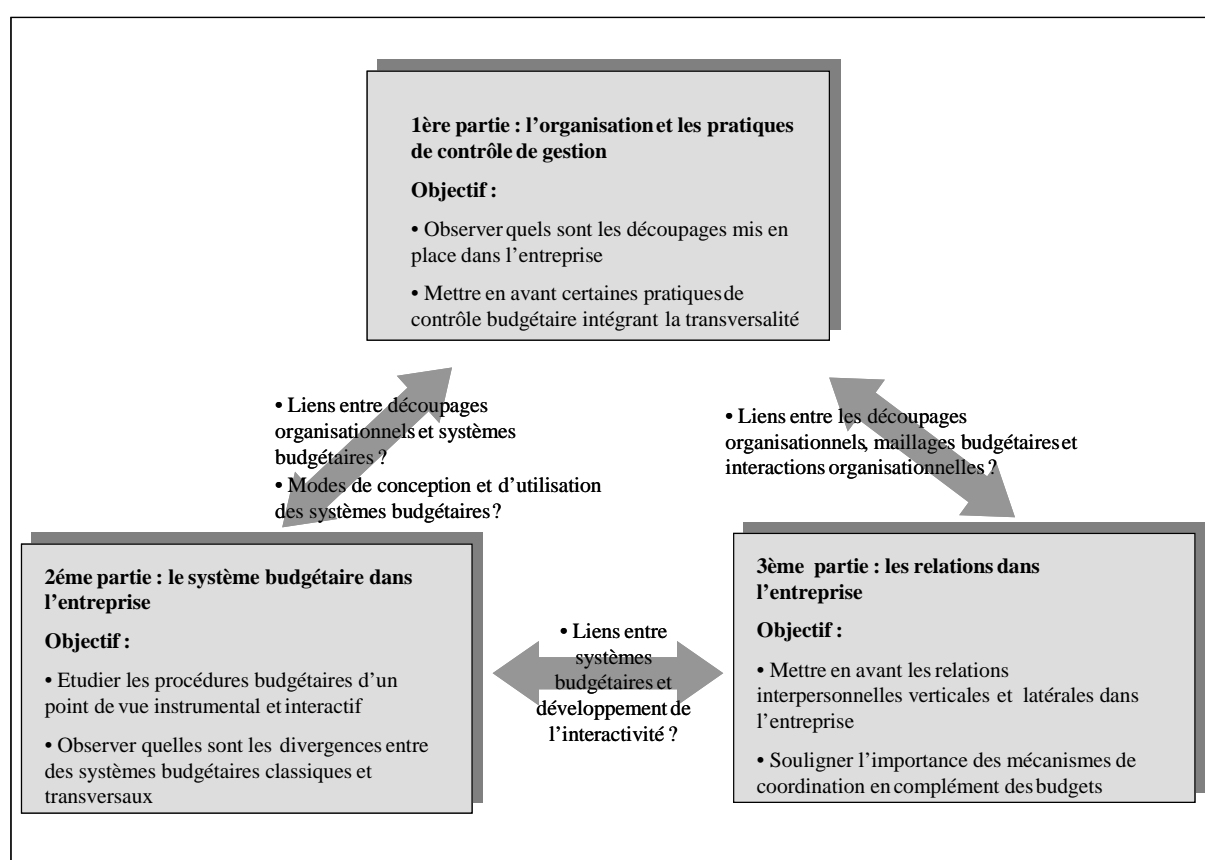
Une enquête par questionnaire nous a ensuite permis d'approfondir la question des liens entre transversalité et systèmes budgétaires. Il s'agissait, au travers d'un échantillon suffisamment large de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers, de pouvoir approfondir des propositions de recherche issues de l'analyse de la littérature et du travail exploratoire. L'enquête par questionnaire a été construite en suivant les étapes méthodologiques proposées par Evrard et *al.* (1997) (voir annexe 1).

- ***La construction de l'enquête par questionnaire***

L'enquête a été adressée à des contrôleurs de gestion et directeurs financiers qui ont logiquement constitué nos témoins privilégiés (Quivy et Van Campenhoudt, 1988). Cette

enquête avait pour objectif d’approfondir la question des liens entre transversalité et systèmes budgétaires, et en particulier celle des caractéristiques d’une transversalisation des budgets auprès d’un échantillon suffisamment large d’entreprises. La recherche menée présentait donc un caractère exploratoire. Un questionnaire composé de trois parties mettant en liaison les thématiques de la transversalité et des systèmes budgétaires a été construit (49 questions au total). Chacune des questions a été définie à partir d’items issus de la littérature ou de l’enquête exploratoire par entretiens. La figure 1 présente les principales caractéristiques de l’enquête par questionnaire.

Figure 1 – Présentation thématique de l’enquête par questionnaire



• *Les caractéristiques de l'échantillon*

L'enquête a été administrée auprès de 530 entreprises membres de la DFCG (voir tableau 3). Au total, 63 questionnaires ont été exploités, ce qui correspond à un taux de retour de 12%. Toutes les entreprises retenues dans le cadre de l'enquête avaient une activité industrielle. En effet, la pré-enquête par entretiens conduite auprès d'entreprises industrielles et de service a permis de constater que les activités et processus identifiés dans les entreprises industrielles étaient très souvent associés aux circuits de flux physiques. Ces composantes de la

transversalité nous sont alors apparues plus facilement « palpables » et identifiables dans ce type d'entreprise.

Tableau 3- Les caractéristiques de l'échantillon

Echantillon de l'enquête		
Caractéristiques	Effectif	Pourcentage
Taille		
Effectif > 500 personnes	28	44,4%
Effectif < 500 personnes	33	52,4%
Non réponse	2	3,2%
Nature de la structure juridique		
Entreprise indépendante	32	50,8%
Groupe ou filiale d'un groupe	31	49,2%
Structure actionnariale		
Société cotée	15	23,8%
Société non cotée	33	52,4%
Non réponse	15	23,8%
Statut du répondant		
Contrôleur de gestion	23	36,5%
Directeur administratif et financier	26	41,3%
Directeur général	5	7,9%
Responsable comptable	1	1,6%
Autres	2	3,2%
Non réponse	6	9,5%

L'enquête a donné lieu à des traitements statistiques descriptifs composés d'analyses univariées et bivariées, réalisées à l'aide du logiciel Sphinx Lexica. Cet échantillon d'entreprises, représentatif des entreprises industrielles de moyenne et grande taille, a, de par sa variété, fourni une grande richesse d'informations.

2- Réalités et apports des budgets transversaux

L'étude empirique a permis d'approfondir l'ensemble des propositions de recherche émises, et en particulier de faire ressortir deux principaux résultats associés aux budgets transversaux :

- tout d'abord, la reconnaissance de l'existence de ce type de budgets dans les entreprises interrogées, et notamment dans une perspective de complémentarité des budgets classiques, c'est-à-dire hiérarchico- fonctionnels,
- ensuite, certaines dualités dans les modes d'utilisation des budgets transversaux : une utilisation pour la stratégie et une utilisation pour le contrôle des performances et des responsabilités.

2.1. La reconnaissance et les représentations de la transversalité des organisations et du contrôle

Les représentations budgétaires transversales adoptées dans les organisations semblent présenter une certaine variété et diversité, qui se posent en complément des approches classiques.

2.1.1. La diversité des représentations budgétaires

La présentation budgétaire autre que fonctionnelle ou par centres de responsabilités apparaît principalement associée aux notions d'activités, de processus ou de métiers (tableau 4).

Tableau 4- La répartition des types de budgets transversaux⁸

<i>Type de budgets</i>	<i>Effectif</i>	<i>Fréquence</i>
Par activités	21	47,7%
Par processus	7	15,9%
Par métiers	9	20,5%
Autres	7	15,9%
Total des citations	44	100%

De plus, les exemples cités par les répondants viennent clairement souligner une nette distinction entre les critères fonctionnels évoqués par les répondants et les maillages ancrés dans la transversalité (tableaux 5 et 6).

Tableau 5 - Les découpages fonctionnels déclarés

Fonctions citées	Production	Finance	Commercial	Achats, approvisionnement	Logistique
Nombre de citations	23	18	15	12	11
Marketing	Qualité	Développement	Administration	Ressources humaines	Informatique
11	8	7	7	5	4

⁸ Un glossaire joint au questionnaire avait pour but de faciliter la compréhension des questions et des concepts abordés.

Tableau 6 - Exemples de maillages budgétaires appliqués

<i>Type de budget</i>	<i>Exemple cité par le répondant</i>
Par activités	Unités opérationnelles ; Affaires en développement ; Par produit (Altec) ; Par catégorie de produit ; Communication (accueil, fax, télex, téléphone) ; Projets ; Découpage produits (lingerie, collants) ; Distribution, restauration, et VPC ; Par lignes de produits (surf) ; Projet ponctuel ; Regroupement par type de production ; Soins, maquillage, ongles
Par métier	Distribution, marketing ; Gammes de produits ; Maintenance ; Préparation ; Production, négoce
Par processus	Mise en place de projets commerciaux ; Production interne, supply chain ; Regroupement par type de contrat ; Par type de client
Autre	Budget par marché de produit ; Budget par division et par site ; Budgets par marchés géographiques ; Budgets par réseaux de distribution ; Budget par lancement de produit ; Evenementiel ; Par pays ; Par projets (nouvelle usine)

Le tableau 6 montre que si les fonctions citées restent très homogènes et conventionnelles, les activités et processus apparaissent beaucoup plus diversifiés, donc contingents. Par exemple, les activités budgétées sont très souvent articulées autour des grandes lignes de produits. Les processus apparaissent soit directement orientés vers le client, soit calqués sur les schémas de production internes (*production interne, supply chain*). Les métiers, quant à eux, semblent plutôt assimilés à des savoir-faire et à des fonctions de l'entreprise (maintenance, préparation, production, négoce,...). Les budgets de type « autres », apparaissent enfin essentiellement liés à la définition des marchés (zones géographiques, produits, sites, divisions,...).

Les processus, activités ou métiers représentés sous forme budgétaire se distinguent ainsi nettement des « fonctions traditionnelles ». Ils explicitent des dimensions dynamiques⁹, spécifiques à des actions particulières, ou directement adaptées aux découpages organisationnels, ce qui pose la question d'une analyse plus fine du lien entre découpage organisationnel d'une part, et maillage budgétaire d'autre part.

Une autre caractéristique qui a émergé de l'enquête concerne l'utilisation de budgets transversaux en complément des budgets traditionnels.

2.1.2. La complémentarité des représentations budgétaires

Au total, ce sont plus de 58% des entreprises interrogées qui déclarent avoir recours à des budgets transversaux. Cependant, l'utilisation de ce type de budgets vient compléter la forme classique, puisque plus de 93% des répondants déclarent avoir toujours recours à la

⁹ Le suffixe « ion » présent à la fin des citations donne un caractère de mouvement et d'action à la désignation des activités.

présentation conventionnelle des budgets, c'est à dire par fonctions ou centres de responsabilités (tableau 7).

Tableau 7- Les principaux maillages budgétaires adoptés

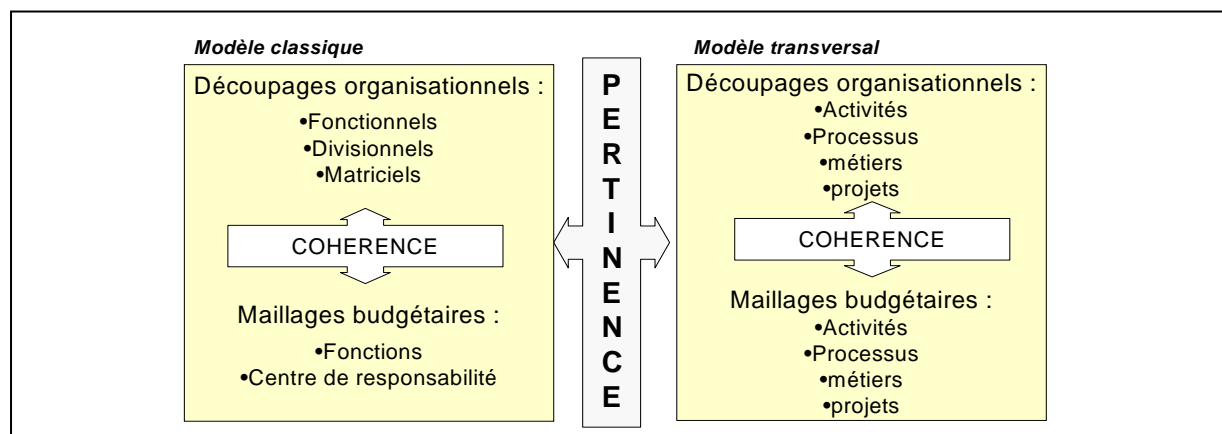
Budgets transversaux	37 (58,73%)
Budgets classiques (ou conventionnels)	59 (93,65%)
Dont : <i>Par fonctions</i>	55 (87,3%)
<i>Par centres de responsabilités</i>	4 (6,35%)

On retiendra donc de ces observations la confirmation de l'usage généralisé de systèmes budgétaires (100% des entreprises interrogées) et un intérêt grandissant pour des systèmes budgétaires plus « sophistiqués » (souci de transversalisation présent dans plus de 58% des cas). Ainsi, le principe d'unicité de conception des systèmes budgétaires tend-il à être dépassé, puisque le budget classique s'accompagne souvent d'une déclinaison par activités, processus ou métiers. Les budgets transversaux, tout comme les budgets traditionnels, semblent très étroitement liés aux découpages organisationnels, puisque l'on observe là encore une relative cohérence entre maillages budgétaires transversaux et découpages organisationnels par activités, processus ou métiers (tableau 8). En effet, les exemples cités par les répondants au titre des maillages budgétaires correspondent de façon très précise à ceux cités dans le cadre des découpages organisationnels. La transversalisation des budgets pourrait alors être associée à la fois à des impératifs de recherche de cohérence et de pertinence des outils de contrôle (figure 2), au regard des objets de contrôle (Ecosip, 1996).

Tableau 8 - L'analyse croisée des liens découpages structurels non conventionnels- budgets transversaux

<i>Budgets transversaux / Découpages structurels non conventionnels</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Oui	29	14	43
Non	6	11	17
Non réponses	2	1	3
Total	37	26	63
Test d'indépendance : $\chi^2 = 5,28$; ddl= 2; 1-p= 92,85%			

Figure 2 - Cohérence et pertinence des représentations budgétaires classiques et transversales



Par ailleurs, il a été observé que les budgets transversaux étaient essentiellement présents dans des entreprises à caractère matriciel en premier lieu, fonctionnel ensuite (tableau 9). Il ne paraît pas surprenant que l'idée de budgets transversaux émerge plus facilement dans le cadre de découpages matriciels, porteurs d'interactions. Par ailleurs, l'existence de budgets transversaux dans des structures qualifiées de fonctionnelles peut signifier le besoin d'une information plus précise du point de vue de la transversalité des opérations et des interactions associées.

Tableau 9 - L'analyse croisée structure – budgets transversaux

<i>Structure / Budgets transversaux</i>	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>Total</i>
Fonctionnelle	15	15	30
Divisionnelle	7	5	12
Matricielle	16	6	22
Total	38	26	64
Test d'indépendance : $\chi^2=2,72$, ddl=2, 1-p=74,39%			

2.2. La complémentarité coordination stratégique – rationalité instrumentale illustrée par les budgets transversaux

L'enquête a également souligné une importante utilisation instrumentale des budgets transversaux. En effet, une forte complémentarité entre la mission dite de « coordination stratégique » et celle qualifiée de « rationalité instrumentale » de ces mêmes budgets a été observée.

2.2.1. Le rôle des budgets transversaux dans la coordination stratégique

Selon plus de 83% des entreprises ayant recours aux budgets transversaux, la définition des activités et processus budgétés serait étroitement liée à la stratégie. Cela illustre l'idée de Brimson et Antos (1999) suivant laquelle la méthode de suivi est logiquement ancrée dans la stratégie de l'entreprise. Les auteurs émettent en effet une liste de quatorze critiques adressées aux systèmes budgétaires classiques pour la représentation de la stratégie, dont certains points ont été repris dans notre enquête (tableau 10). Du point de vue de la stratégie, les répondants ont pu citer les apports potentiels suivants :

Tableau 10 - L'apport des budgets par activités pour l'approche de la stratégie

<i>Quel est selon vous l'apport de ces budgets pour la stratégie</i>	<i>Effectif</i>	<i>Fréquence</i>
Meilleure déclinaison de la stratégie	30	81,1%
Centré sur les besoins du client plutôt que sur les ressources	11	29,7%
Meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie	2	5,4%
Autre	1	2,7%
Total des observations	37	

Ainsi, les budgets transversaux permettraient en premier lieu une meilleure déclinaison de la stratégie (81,1%), ce mode d'utilisation s'inscrivant dans une mission de décentralisation et de coordination stratégique. Ce type de budgets présenterait par ailleurs l'avantage d'être centré sur les besoins du client plutôt que sur les ressources (29,7%). Enfin, dans très peu de cas, ils favoriseraient une meilleure participation des salariés à la définition de la stratégie. Il ressort clairement de cette enquête que les budgets transversaux sont davantage associés à des objectifs de déclinaison que d'émergence de la stratégie, suivant une forme purement « interactive » au sens de Simons (1990, 1995). En outre, il apparaît que les budgets transversaux sont déclinés dans un souci de pertinence des représentations au vu de la stratégie, cette pertinence des représentations se posant en complément de celle produite par le recours aux budgets classiques. L'utilisation de ce type de budget viendrait alors renforcer la pertinence et la contrôlabilité des représentations de la stratégie (Dupuy et Villesèque, 2003). Des questions relatives aux degrés de participation du personnel opérationnel dans l'élaboration des budgets et à celui des membres en général dans l'élaboration et la révision des budgets ont permis d'approfondir la problématique de la mission de coordination stratégique des systèmes budgétaires (tableau 11).

Tableau 11 - Le degré de participation du personnel opérationnel dans l'élaboration des budgets

<i>Quel est le degré de participation du personnel opérationnel¹⁰ dans l'élaboration des budgets suivants ? (entourez la réponse qui vous convient le mieux, de 1 à 5 sur l'échelle suivante)</i>								
	Non réponse	1 (très faible)	2	3	4	5 (Très fort)	Moyenne	Ecart-type
Budgets de production	10	6	7	8	20	12	3,47	1,33
Budgets de vente	1	1	7	5	22	27	4,08	1,07
Budgets fonctionnels	3	4	7	22	17	10	3,36	1,13
Budgets par activités	30	2	3	9	9	10	3,67	1,17

Les budgets perçus comme les plus « participatifs » semblent donc être les budgets de vente et les budgets par activités. Ces catégories pourraient donc se révéler porteuses de plus d'interactions et de transversalité que les autres.

¹⁰ Le personnel opérationnel était entendu ici au sens de Aranya (1990) dans son enquête. Il s'agit des responsables de centres de responsabilités ou d'activités.

Tableau 12 - La participation à l'élaboration et à la révision des systèmes budgétaires

<i>Participation :</i>	<i>Contrôleur de gestion</i>	<i>Directeur financier ou général</i>	<i>Responsable de fonction (ou activité)</i>	<i>Autres collaborateurs</i>	<i>Total observations</i>
A l'élaboration de budgets traditionnels	55	54	55	23	59
<i>Fréquence</i>	<i>93,2%</i>	<i>91,5%</i>	<i>93,5%</i>	<i>38,9%</i>	
A l'élaboration de budgets transversaux	33	29	26	7	37
<i>Fréquence</i>	<i>89,3%</i>	<i>78,4%</i>	<i>70,3%</i>	<i>18,9%</i>	
A la révision de budgets traditionnels	54	49	46	14	59
<i>Fréquence</i>	<i>91,5%</i>	<i>83,05%</i>	<i>78%</i>	<i>23,7%</i>	
A la révision de budgets transversaux	31	30	23	5	37
<i>Fréquence</i>	<i>83,8%</i>	<i>81,1%</i>	<i>62,2%</i>	<i>13,5%</i>	

Dans le cadre de la procédure budgétaire classique comme transversale, les contrôleurs de gestion et les directeurs financiers déclarent que les budgets par fonction comme les budgets par activités requièrent la participation des mêmes équipes d'acteurs dans à peu près les mêmes proportions (tableau 12). Le contrôleur de gestion, le directeur financier ou le directeur général sont représentés dans la quasi-totalité des cas. De même, s'agissant des responsables de fonction ou d'activité, la présence aux réunions budgétaires est quasi-systématique, avec une participation supérieure dès qu'il s'agit de budgets dits classiques. Enfin, la présence des « autres collaborateurs », aux contours sans doute un peu flous, n'est pas systématique, les fréquences devenant moindres dès lors qu'il s'agit de budgets transversaux. Cette participation moins importante des membres en général dans le cas des budgets transversaux peut être associée au mode d'utilisation qui est fait des budgets. En effet, selon Berland (2004), le mode d'utilisation interactif des budgets pourrait être vu comme une alternative au mode de diagnostic largement focalisé sur les résultats et très présent dans l'entreprise. Ainsi, cette utilisation des budgets transversaux pourrait correspondre à une utilisation interactive, fondée sur un suivi moins prégnant des résultats, mais davantage focalisé sur quelques éléments stratégiques. Elle ne nécessiterait pas une participation systématique et fréquente aux réunions budgétaires.

Ces quelques observations semblent confirmer le rôle des budgets comme mécanismes de création de cohésion (Dupuy, 1999). La procédure budgétaire reste en effet perçue comme un support privilégié de rencontre entre les niveaux opérationnels et les membres fonctionnels autour de la stratégie et des objectifs de l'entreprise. En d'autres termes, cette procédure instrumentale contribue à renforcer la coordination interne, et donc la convergence et le

partage des représentations de l'organisation et de ses performances (Moisdon, 1997 ; Tonneau, 1997). Les déclarations rapportées présentent donc le budget comme lieu de rassemblement et de débat autour des objectifs et de la stratégie de l'entreprise, et de mise en liaison entre objectifs financiers, grâce aux responsables de fonctions ou d'activités. Le rôle d'intermédiaire traducteur du contrôleur et sa fonction coordinatrice semble alors affirmé, sinon confirmé (Besson et Bouquin, 1991 ; Bessire, 1995 ; Bollecker, 2002).

Parallèlement à leur mission dite de coordination stratégique, les budgets transversaux apparaissent comme porteurs d'une mission qui peut être qualifiée de « rationalité instrumentale ».

2.2.2. Les budgets transversaux, supports de la rationalité instrumentale

De façon générale, il semble que les raisons qui ont conduit à la présentation de budgets transversaux soient en premier lieu instrumentales, ensuite stratégiques. En effet, les principales motivations de présentation de ce type de budget ont été les suivantes (tableau 13) :

Tableau 13 - Les raisons de la présentation des budgets par activités et processus

<i>Quelles ont été vos motivations pour présenter ce type de budgets :</i>		
	Effectif	Fréquence ¹¹
Meilleur suivi des réalisations	19	51,4%
Déclinaison de la stratégie facilitée	17	45,9%
Repérage des points critiques facilité	13	35,1%
Finesse et précision de l'information	12	32,4%
Meilleure compréhension des écarts	10	27%
Autre	2	5,4%
Total des observations	37	100%

De plus, le recours au calcul des écarts se confirme dans la quasi-totalité des entreprises interrogées présentant des budgets transversaux. En effet, parmi les entreprises utilisant ce type de budgets, 86,5% déclarent avoir recours au calcul des écarts, contre 98,3% pour les budgets de type classiques, ce qui finalement ne différencie que très peu les deux types de budgets. Cela semble aller de pair avec une relative stabilité des activités et des processus budgétés sans laquelle l'idée d'une instrumentalisation des budgets n'aurait guère de sens. Ce recours confirmé au calcul des écarts dans le cadre des systèmes budgétaires transversaux paraît confirmer la pertinence et l'utilité des nouvelles partitions dans les organisations. En outre, l'identification d'un responsable ou d'un pilote d'activités et de processus dans plus de

¹¹ Afin de ne tenir compte que des réponses relatives aux entreprises ayant recours à des budgets transversaux, les fréquences ont été calculées à partir de l'échantillon de référence, c'est à dire 37 entreprises.

70% des cas d'entreprises présentant des budgets transversaux révèle la reconnaissance de ces nouvelles partitions dans les organisations (tableau 14).

Tableau 14 - L'identification d'un responsable de fonction et d'activité

<i>Dans la procédure budgétaire, y a-t-il un responsable formellement identifié ?</i>				
Identification	Oui	Non	Non réponse	Total observations
D'un responsable de fonction	57	2	-	59
<i>Fréquence</i>	<i>96,6%</i>	<i>3,4%</i>		
D'un responsable d'activité	26	9	2	37
<i>Fréquence</i>	<i>70,3%</i>	<i>24,3%</i>	<i>5,4%</i>	

Suivant 43% des répondants, il n'y a pas de coïncidence entre le responsable de fonction et le responsable d'activités et processus, ce qui souligne l'existence d'une séparation entre lecture fonctionnelle et transversale ou par activités. Cette distinction pourrait symboliser l'affirmation du caractère transversal de l'organisation, en soulignant l'importance du contrôle de gestion des activités et processus. On retrouve ici le propos de Zarifian (1996), qui distingue le métier « pilote de fonction » du « pilote d'activité », et précise que le rôle du pilote d'activité est basé sur l'animation de la communication intersubjective et le partage d'axes stratégiques. Qu'il soit associé à des activités et processus, ou à des fonctions, le processus budgétaire repose sur la définition explicite de zones de responsabilités individuelles comme en témoigne l'identification systématique de pilote de fonction et de pilote d'activité.

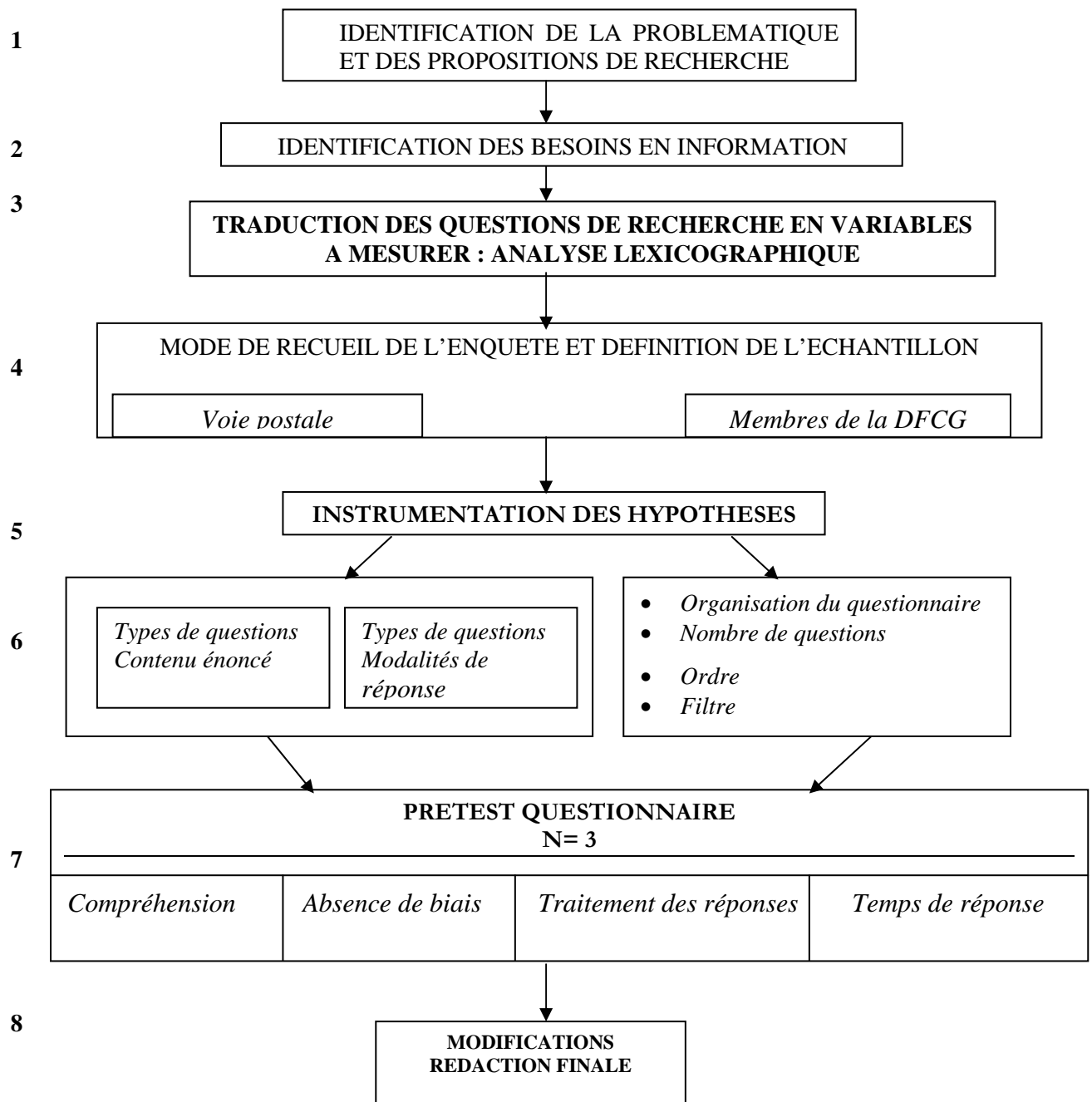
Conclusion

L'étude menée conduit tout d'abord à reconnaître la transversalité des systèmes budgétaires, puisque plus de 58% des entreprises interrogées déclarent avoir recours à des budgets transversaux, distincts des budgets traditionnels. Ces modes de pilotage non fonctionnels se distinguent clairement des modes de pilotages hiérarchico-fonctionnels, de par leur dimension très fréquemment associée aux produits et aux marchés. En ce sens, les budgets observés et analysés restent assez clairement associés à des découpages matriciels plutôt que fonctionnels. Ils intègrent une large part de transversalité. Ensuite, un des thèmes récurrents de l'étude a été celui de la complémentarité entre des systèmes budgétaires classiques et transversaux, et entre des logiques de fonctionnement associées aux budgets transversaux. Les observations soulignent en effet une dualité affirmée dans les pratiques d'utilisation des systèmes budgétaires transversaux, dualité que pourraient résumer les intentions de recherche d'interactions et de diagnostic d'une part, et d'émergence stratégique d'autre part. Enfin, retenons que le recours aux budgets par activités et par processus vient en

quelque sorte caractériser la mise en place d'un contrôle de gestion fondé sur la reconnaissance d'un nouveau partage du pouvoir et des responsabilités dans l'entreprise, elle-même fondée sur l'identification d'interactions autres que hiérarchico-fonctionnelles. Toutefois, la recherche menée se fonde essentiellement sur les enseignements d'une enquête par questionnaire, et des concepts tels que l'interactivité des budgets ou les mécanismes de cohésion organisationnels restent à approfondir par le biais d'autres investigations, par études de cas notamment.

Annexe 1 : Le processus d'élaboration du questionnaire (Source : Adapté de Evrard et *al.*, 1997)

ETAPES :



Annexe 2 : Glossaire joint au questionnaire

Enquête : Etude de la transversalité dans les systèmes budgétaires

Glossaire :

Dans les milieux académiques comme professionnels, le langage relatif au concept de transversalité reste relativement flou et complexe. En effet, les notions d'activités, de processus ou de métiers peuvent revêtir des significations différentes.

Nous vous proposons ci dessous un glossaire regroupant les principaux termes employés au travers du questionnaire.

Structure fonctionnelle : Structuration de l'entreprise en grandes fonctions. (exemple : fonction approvisionnements, production, finition, commercialisation...)

Structure divisionnelle : Structuration de l'entreprise en grandes divisions, organisées par produits ou sites en général.

Structure matricielle : Structuration de l'entreprise à la fois par fonctions et divisions.

Activité : Suite de tâches ordonnées et finalisée, ou mission particulière dans l'entreprise.

Processus : Ensemble d'activités reliées entre elles par des échanges de produits ou d'informations, et contribuant à la fourniture d'une même prestation à un client interne ou externe à l'entreprise.

Métier : Savoir faire identifié en tant que tel, organisé ou non en une suite d'activités.

Méthode de comptabilité par activités (Méthode ABC) : Méthode de répartition des charges indirectes basée sur un découpage par activités, permettant l'imputation des activités sur les produits.

Budgets transversaux ou budgets par activités et processus (Méthode ABB) : Procédure budgétaire basée sur un découpage par activités et processus. Elle privilégie une allocation des ressources fondée sur les activités et processus, plutôt que sur les fonctions ou centres de responsabilités. Il peut s'agir d'un budget matriciel, présenté à double entrée.

Nous vous rappelons que pour la fiabilité des résultats, et pour faciliter le travail de traitement des réponses, il est important que vous répondiez à toutes les questions.

Nous vous remercions par avance de votre contribution et nous vous assurons une totale confidentialité quant au traitement des réponses.

BIBLIOGRAPHIE

ALBERNETHY M.A., BROWNELL P. (1999), « The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study » *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, pp.189-204.

ALBERNETHY M.A., LILLIS A.M. (1995), « The impact of manufacturing flexibility on management control system design », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20, N°4, pp.241-258.

- ARANYA N. (1990), « Budget Instrumentality, Participation and Organizational Effectiveness » , *Journal of Management Accounting Research*, Vol 2, Fall, pp.67-77.
- BANHAM R. (2000), « Better Budgets », *Journal of Accountancy*, février, pp.7-11.
- BERLAND N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 7, n°4, décembre, pp.37-58.
- BERLAND N. (2002), *Le contrôle budgétaire*, Repères, La Découverte.
- BERLINER C., BRIMSON J. (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Boston, Harvard Business School Press.
- BESCOS.P.L., CAUVIN E., LANGEVIN P., MENDOZA C. (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, juin, pp. 165-185.
- BESSIRE D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre, pp.38-45.
- BESSON P., BOUQUIN H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier- février, pp.60-71.
- BOLLECKER M. (2002), « Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, volume 2, pp.109-126.
- BOLTANSKI L., CHIAPELLO E. (1999), *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard.
- BOUQUIN H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5^e édition, Puf.
- BRIMSON J.A, ANTOS J.(1999), *Driving value using Activity-based-budgeting*, John Wiley & sons, Inc.
- BUNCE P., FRASER R., WOODCOCK L. (1995), « Advanced budgeting: a journey to advanced management systems », *Management Accounting Research*, 6, pp.253-265.
- BURCHELL S., CLUBB C., HOPWOOD A., HUGUES J. (1980), « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, Organizations and Society*, pp.5-27.
- COOPER R., SLAGMULDER R. (2000), « Activity- based budgeting », *Strategic Finance*, September.
- COVALESKI M.A., DIRSMITH M.W. (1983), « Budgeting as a means for control and loose coupling », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, N°4, pp.323-340.
- DESREUMAUX A. (1996), « Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 86-117.
- DFCG (1994), « Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le budget? », DFCG-KPMG, IFOP.
- DUPUY Y. (1999), (Coordonné par) *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Fnege, Vuibert.
- DUPUY Y., VILLESEQUE F. (2003), « Vers des budgets transversaux ? », *Echanges*, n°205, décembre, pp.13-14.
- ECOSIP (1996), *Cohérence, Pertinence et Evaluation*, Economica.
- GERVAIS M. (1998), « Le contrôle budgétaire », *article Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris.
- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7^e édition, Economica.

- GLASER B.G., STRAUSS A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Ed. Aldine de Gruyter, New York.
- GUIBERT N., DUPUY Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client - fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 3, Volume 1, mars, pp.39-52.
- HOFSTEDE G.H. (1977), *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Editions hommes et techniques.
- HOPE J., FRASER R. (1997), « Beyond Budgeting...breaking the barrier to the « third wave» », *Management Accounting*, December, Vol.75, Issue 11, pp.20-23.
- HOPE J., FRASER R. (1999), « Beyond Budgeting...building a new management model for the information age », *Management Accounting*, January, pp.16-21.
- JONHSON H.T. (1992), « It's time to stop overselling Activity-Based-Concepts », *Management Accounting*, September, pp.26-35.
- JORDAN H.(1998), « *Planification et contrôle de gestion en France en 1998* », Groupe HEC.
- LORINO (1995) « Le déploiement de la valeur par les processus », *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août, pp.55-71.
- LORINO P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation.
- MACINTOSH N.B (1994), *Management Accounting and Control Systems, an organizational behavior approach*, Wiley.
- MACINTOSH N.B., DAFT R.L. (1987), « Management control systems and departemental interdependencies: an empirical study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N°1, pp.49-61.
- MEVELLEC P. (1995), « La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens », *Comptabilité Contrôle Audit*, n°1, Tome 1, mars, pp.62-80.
- MINTZBERG H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Les Editions d'Organisation.
- MOISDON J.C. (1997), (sous la direction de) *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan.
- PESQUEUX Y, MARTORY B. (1995), *La nouvelle comptabilité des coûts*, Gestion Puf.
- QUIVY R., VAN CAPENHOUDT L. (1988), *Manuel de recherche en sciences sociales*, Dunod, Paris.
- SCHMIDT. J.A. (1992), "Is it Time to Replace Traditional Budgeting ?", *Journal of Accountancy*, octobre, pp.103-107.
- SHANK J.K., GOVINDARAN V. (1998), « La gestion stratégique des coûts », *Travail et méthodes*.
- SHIELDS M. D., (1997), « Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s », *Journal of Management Accounting Research*, Vol 9, pp.3- 61.
- SIMONS R. (1987), « Accounting, control systems and business strategy: an empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, No 4, pp.357-374.
- SIMONS R. (1990), « The role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 15, n°1-2, 127-143.
- SIMONS R. (1995), *Levers of Control*, Boston : Harvard Business School Press.
- SIMONS R. (1999), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Boston, Harvard Business School Press.

SPONEM S. (2004), « Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans, 13-14 mai.

STRAUSS A., CORBIN J. (1994), « Grounded Theory Methodology », in Norman K., Denzin and Yvonna S. Lincoln (Eds.) *Handbook of Qualitative Research*.

TARONDEAU J.C., WRIGHT R.W. (1995), « La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus », *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août, pp.112-120.

TARONDEAU (1998), « La gestion par les processus », *Cahiers français*, juillet-septembre, pp.39-46.

THOMPSON J.D. (1967), *Organizations in Action*, New York, McGraw-Hill.

TONNEAU D. (1997), « Un changement d'organisation de la production à la merci de l'implantation d'un simple outil de gestion », in *Du mode d'existence des outils de gestion*, coord. par J.C. Moisdon, Paris, Seli Arslan.

VILLESEQUE F. (2003), *Transversalité et systèmes budgétaires : un essai d'observation et d'analyse*, Thèse de Sciences de Gestion, Université Montpellier II.

ZARIFIAN P. (1996), *Travail et communication*, puf.